

Universität Leipzig

Institut für Steuerrecht

Arbeitskreis Grunderwerbsteuerrecht (AK GrESt)

Vorschlag zur Modernisierung des Grunderwerbsteuerrechts

Grunderwerbsteuer-Modernisierungsmodell (GrESt-Momo)



Agenda

- I. Vorstellung des Arbeitskreises Gründerwerbsteuerrecht
- II. Konzeptioneller Überblick über das geltende Recht
- III. Konzeptioneller Überblick über das Modernisierungsmodell
- IV. Belastungsgrund
- V. Ergänzungstatbestand
- VI. Zurechnung
- VII. Gestaltungsverhinderung
 1. Erwerbergruppe
 2. Dienendes Interesse
 3. Kombination Erwerbergruppe und dienendes Interesse
 4. Dienendes Interesse bei Stiftungsblockern
- VIII. Trichterlösung als „Konzernklausel“
- IX. Folgeanpassungen im Modernisierungsmodell
- X. Statt Fazit: Vorteile des Modernisierungsmodells im Überblick



I. Vorstellung des Arbeitskreises Grunderwerbsteuerrecht

Mitglieder des Arbeitskreises Grunderwerbsteuerrecht des Instituts für Steuerrecht (Universität Leipzig)

- Prof. Dr. Marc Desens, Universität Leipzig (Sprecher)
- Torsten Bock (BZSt)
- Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, LMU München
- Gerda Hofmann, BMF
- Dirk Krohn, FinVerw. Schl.-Holst.
- Prof. Dr. Matthias Loose, BFH (II. Senat)
- Prof. Dr. Thomas Wagner, Grant Thornton AG

Literaturhinweis:

Arbeitskreis Grunderwerbsteuer,
Modernisierungsmodell für das
Grunderwerbsteuerrecht, Deutsches
Steuerrecht (DStR) 2023, S. 729-746

Kontakt:

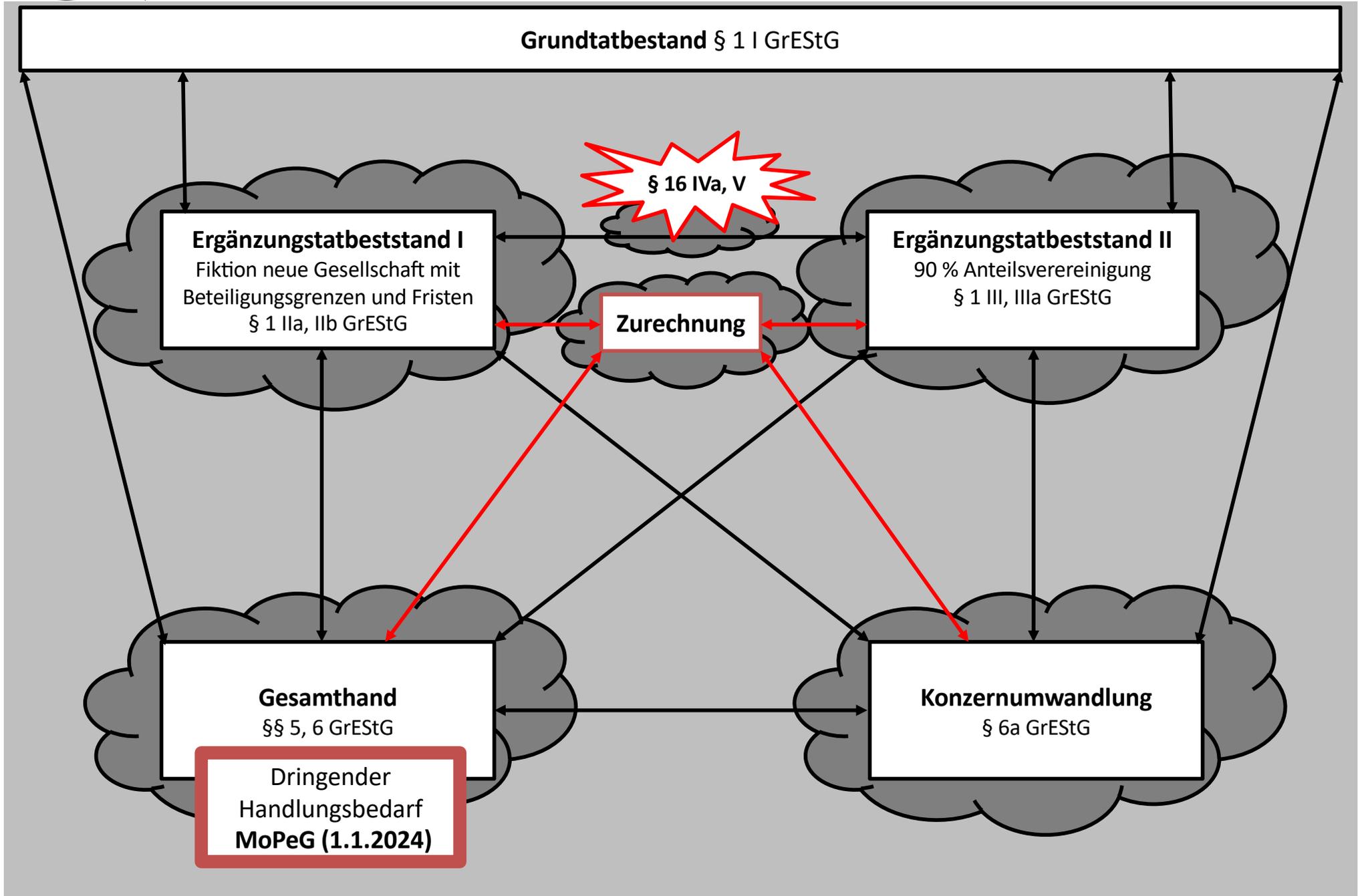
Arbeitskreis Grunderwerbsteuer
Institut für Steuerrecht, Universität Leipzig
E-Mail grunderwerbsteuer@uni-leipzig.de

Gründung und Arbeitsweise

- Idee in Folge einer Veranstaltung des Sächsischen Steuerkreises e.V. am 26.1.2021
- Gründung am 22.2.2021
- Monatliche Beratung (Online) und „Hausaufgaben“
- Bisher 28. Sitzungen (zuletzt am 21.4.2023)

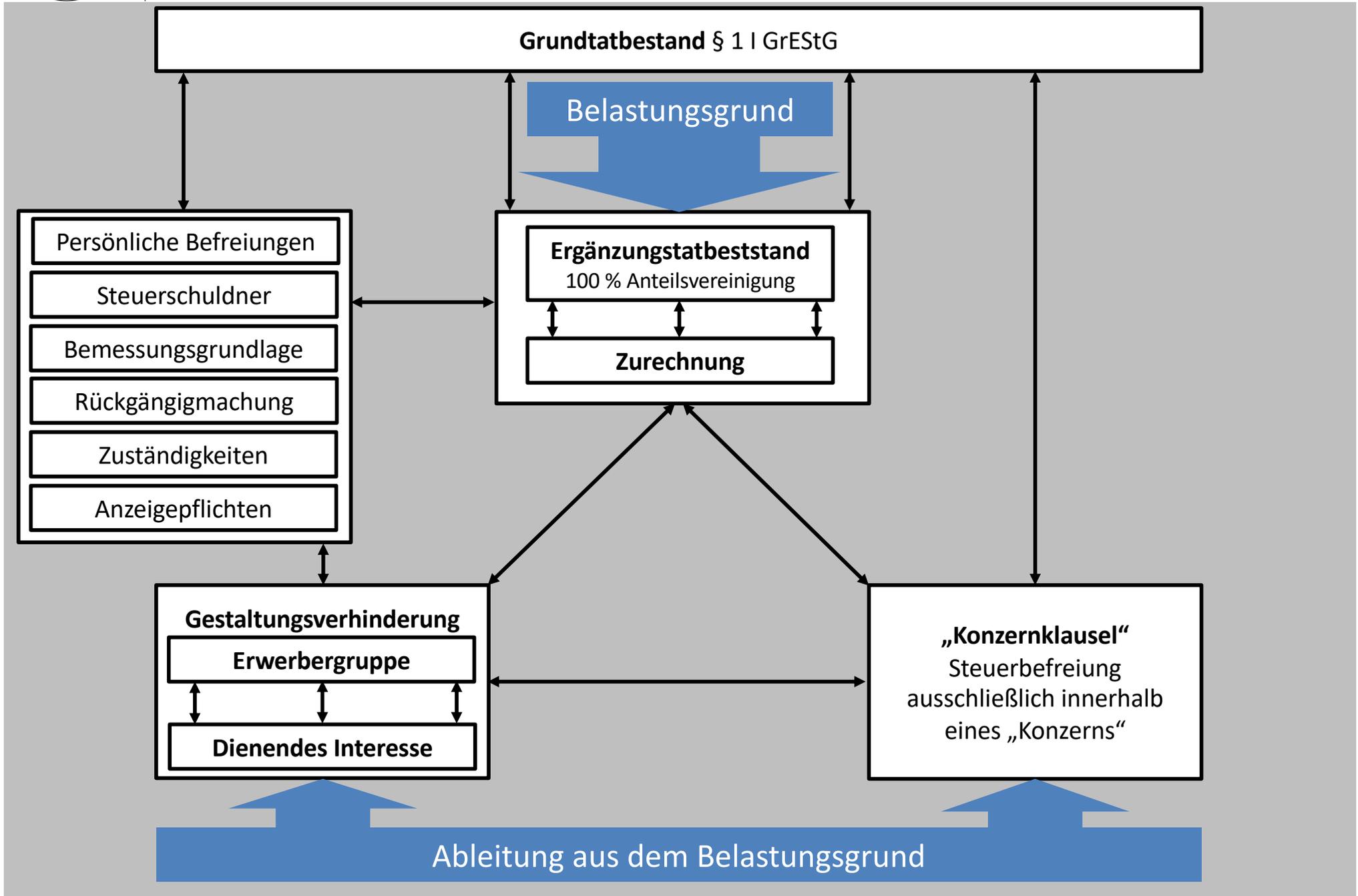


II. Konzeptioneller Überblick über das geltende Recht





III. Konzeptioneller Überblick über das Momo





IV. Der Belastungsgrund

Grundtatbestand

§ 1 I GrEstG

Belastungsgrund

Ergänzungstatbestand

100 % Anteilsvereinigung

Warum ist eine Klarheit über den Belastungsgrund
so wichtig?

- Verfassungsrecht
- Akzeptanz („Belastungsgrundtest“)
- Rechtsetzung
- Rechtsanwendung

Warum sollten sog. share deals der Grunderwerbsteuer
unterliegen?

Der Erwerb von 100 % der Anteile an einer Gesellschaft, die unmittelbar ein Grundstück hält (Grundstücksgesellschaft), **entspricht wirtschaftlich** dem Erwerb des Grundstücks selbst.

- unmittelbar oder mittelbar
- Personen- oder Kapitalgesellschaft
(Rechtsformneutralität)

Belastungsgrund im Modernisierungsmodell

Die unmittelbare/mittelbare Vereinigung der Gesamtheit der Anteile einer Grundstücksgesellschaft entspricht wirtschaftlich dem Erwerb eines Grundstücks.



V. Der Ergänzungstatbestand im Momo

100 % Anteilsvereinigung als einziger Ergänzungstatbestand Zwei „Unter“-Ergänzungstatbestände

Erster (Unter-)Ergänzungstatbestand

- **Rechtsvorgang:** Rechtsgeschäft (Erwerb von Anteilen)
- **Wirkung:** Erstmalige (auch mittelbare) Anteilsvereinigung bei einer (auch anderen) Person bei Anspruchserfüllung

Zweiter (Unter-)Ergänzungstatbestand

- **Rechtsvorgang:** Übergang des Eigentums (Anteile)
- **Wirkung:** Erstmalige (auch mittelbare) Anteilsvereinigung bei einer (auch anderen) Person

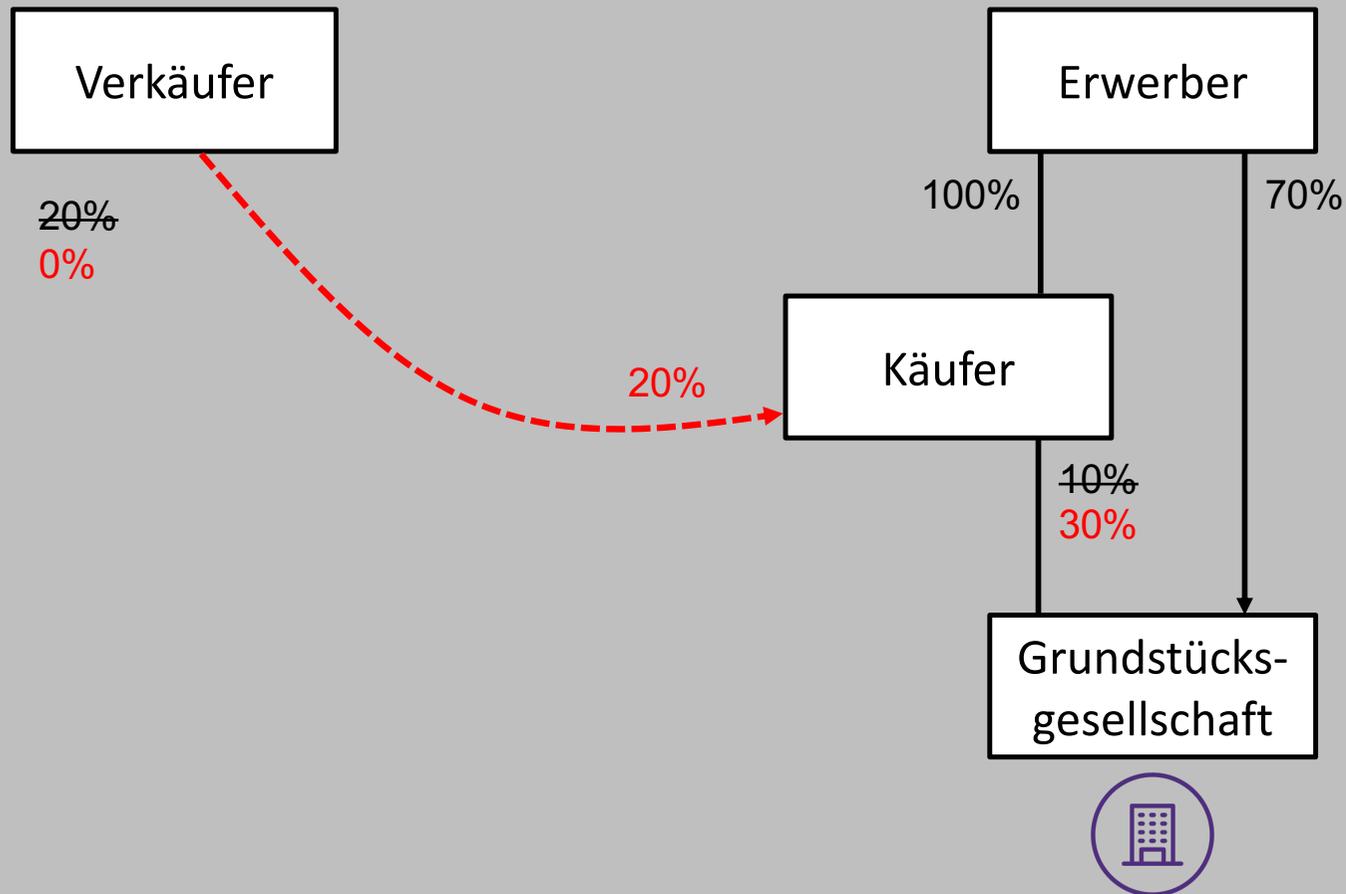
Folgefragen und ihre Lösungen

- **Ermittlung des Gesamtheit der Anteile:** allein Beteiligung am Vermögen/Kapital (horizontal Addition, vertikal Multiplikation)
- **Stichtag, an dem die Steuer entsteht:** Rechtsvorgang
- **Erfüllung beider Unter-Ergänzungstatbestände:** Vorrang des Rechtsgeschäfts als Erwerbsvorgang
- **Erwerber:** Person, bei der die Wirkung („Anteilsvereinigung“) eintritt
- **Erwerber, wenn die Wirkung bei mehreren Personen eintritt:** Vorrang des obersten Gesellschafters, der keiner weiteren Person die Gesamtheit der Anteile unmittelbar/mittelbar vermittelt.
- **Steuerpflichtiger:** Erwerber (unter weiteren Voraussetzungen auch eine vermittelnde Gesellschaft)
- **Haftung:** stets Grundstücksgesellschaft
- **„Spiegelung“ von § 1 II GrESTG durch Gleichstellung von vergleichbaren Rechtspositionen mit Anteilen**



V. Der Ergänzungstatbestand im Momo

Fall 1



- **Rechtsvorgang** zwischen Verkäufer und Käufer auch als Stichtag
- **Anteilsvereinigung** bei Erwerber (unmittelbar und mittelbar)
- **Steuerpflichtiger:** Erwerber (und ggf. Käufer als vermittelnde Gesellschaft) als Gesamtschuldner
- **Haftung:** Grundstücksgesellschaft



VI. Die Zurechnung im Modernisierungsmodell

Grundstücke

Beginn/Ende der Zurechnung:
Stichtag des **Erwerbsvorgangs**
nach § 1 I GrESTG

Anteile an Grundstücksgesellschaften oder vermittelnden Gesellschaften

Beginn und Ende der Zurechnung:
Stichtag des **Rechtsvorgangs** im Ergänzungstatbestand (Erwerb von Anteilen),
unabhängig davon, ob der Rechtsvorgang eine Anteilsvereinigung bewirkt

Ein steuerbarer Erwerbsvorgang ändert

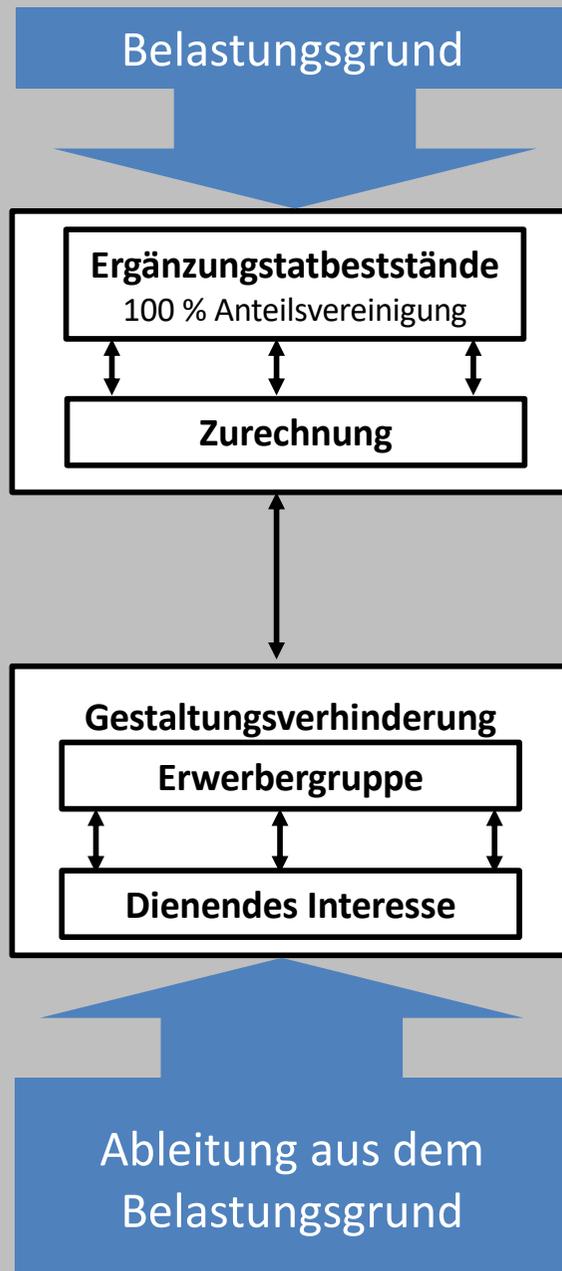
- nicht die Zurechnung des **Grundstücks** zur Grundstücksgesellschaft,
- die Zurechnung von **Anteilen** nur bei der **Person**, die mit dem **Rechtsvorgang unmittelbar** Anteile erwirbt.

Ausnahme zur Gestaltungsverhinderung bei sog. Unit-Deals:

Zurechnung des Grundstücks an das Sondervermögen anstatt an die Kapitalverwaltungsgesellschaft (Zivilrecht) bei **in- oder ausländischen Investmentfonds**



VII. Die Gestaltungsverbinderung im Momo



Findung der idealen Gestaltungsverbinderungsnorm

Optimierung zwischen

- Zielgenauigkeit (Absicherung des Belastungsgrundes)
- Grad der Typisierung (Vereinfachung) in der konkreten Regelungssituation

Warum sind Beteiligungsgrenzen und Fristen keine ideale Gestaltungsverbinderung bei Share Deals?

Pro:

Vereinfachung und
Rechtssicherheit (?)
durch hohen Grad der
Typisierung

Contra:

- Hoher Überwachungsaufwand (v.a. Fristen)
- Rechtssicherheit relevant für Nicht-Gestaltung und atypischem Fall, nicht für eine besteuertungswürdige Gestaltung
- Konzeptionelle Einbuße bei der zielgenauen Abgrenzung der steuerwürdigen Fälle
- Das „Hase und Igel“-Spiel endet an der „doppelten“ Verfassungsgrenze:
 - > einfache Umgehung
 - > Nachbesserung
 - > weitere Minderung der Zielgenauigkeit



1. Erwerbergruppe als erstes Instrument zur Gestaltungshinderung

Grundgedanke der Erwerbergruppe:

Mindestens zwei Personen, die sich miteinander **abgestimmt** haben, erwerben **zusammen** die Gesamtheit der Anteile an der Grundstücksgesellschaft.

Typische Fallkonstellationen:

- Joint-Venture-Investoren (gemeinsame Nutzung des Grundstücks)
- Hauptinvestor (89 %) und Co-Investor (11 %)

Konkretisierung durch unwiderlegbare Vermutungen und Regelbeispiele (nicht abschließend):

- Gemeinsame Planung
- Angestrebte gemeinsame Beherrschung
- Sachlicher und/oder zeitlicher Zusammenhang

Abgrenzung vom steuerunwürdigen Fall: Person hat ihre konkrete Beteiligung erworben, bevor die Verbundenheit vorlag.

Rechtsnatur:

- fiktive Einheit allein zur Begründung des GrEST-Erwerbsvorgangs
- kein eigenes Zurechnungsobjekt für Anteile

Mitglieder:

- Natürliche Personen, Personengesellschaften, alle Körperschaften i.S.d. KStG
- Erhöhung oder Begründung der unmittelbaren/ mittelbaren Beteiligung an der Grundstücksgesellschaft

Stichtag: konkreter Rechtsvorgang, der Anteilsvereinigung bewirkt

Folgerwerbe: Anrechnung der Bemessungsgrundlage aus dem Vorerwerb, wenn ein Mitglied als Erwerber oder verbleibende Mitglieder als neue Erwerbergruppe die Anteile vereinigen.

Konkurrenzen:

- Vorrang Erwerber vor der Erwerbergruppe
- Vorrang der Erwerbergruppe mit der geringsten Mitgliederzahl und den jeweils obersten Gesellschaftern

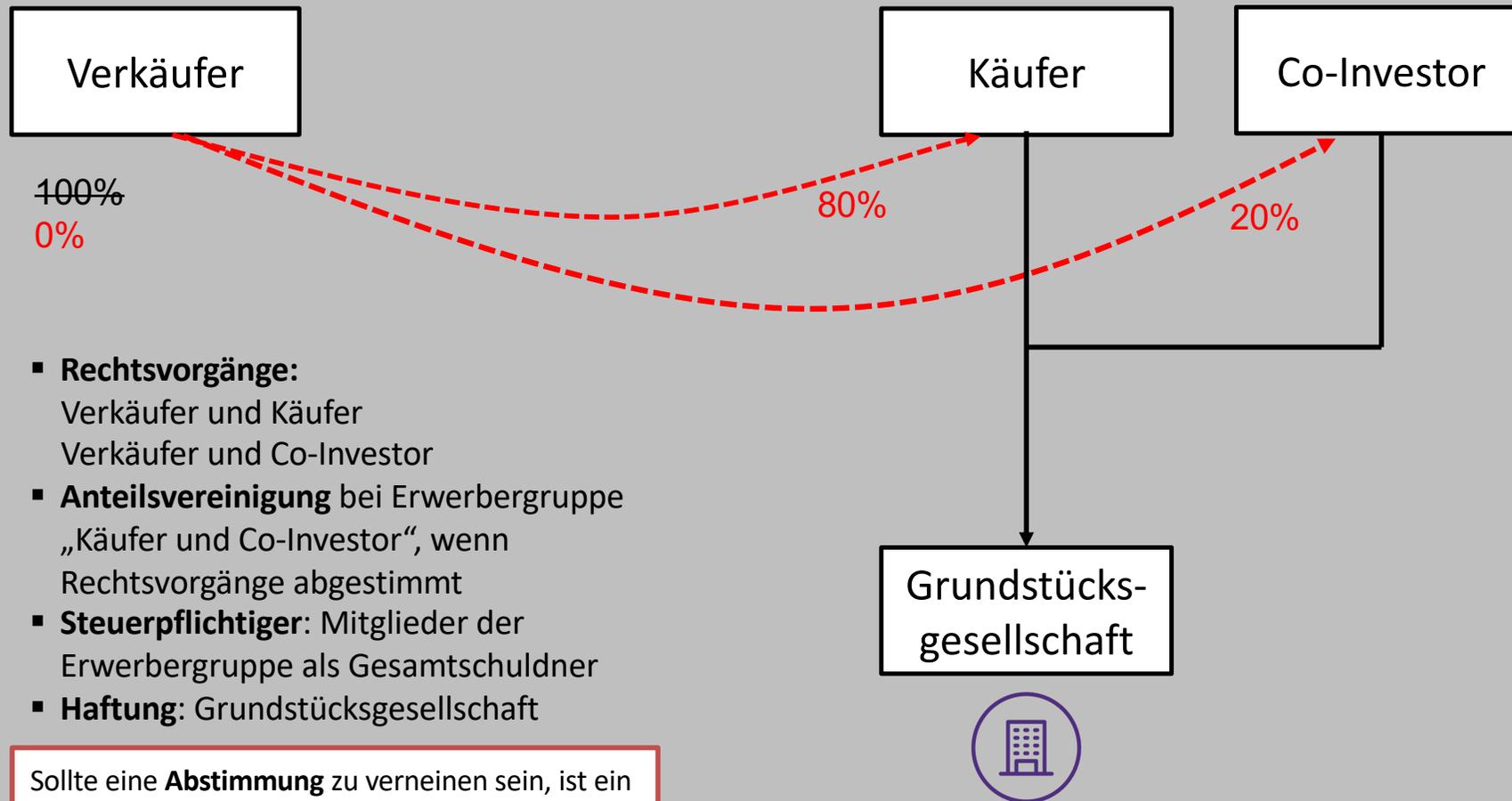
Steuerschuldner: alle Mitglieder als Gesamtschuldner

Haftung: stets Grundstücksgesellschaft



1. Erwerbergruppe als erstes Instrument zur Gestaltungsverhinderung

Fall 2



- **Rechtsvorgänge:**
Verkäufer und Käufer
Verkäufer und Co-Investor
- **Anteilsvereinigung** bei Erwerbergruppe
„Käufer und Co-Investor“, wenn
Rechtsvorgänge abgestimmt
- **Steuerpflichtiger:** Mitglieder der
Erwerbergruppe als Gesamtschuldner
- **Haftung:** Grundstücksgesellschaft

Sollte eine **Abstimmung** zu verneinen sein, ist ein **dienendes Interesse** des Co-Investors zu prüfen.



2. Dienendes Interesse als zweites Instrument zur Gestaltungshinderung

Grundgedanke zum dienenden Interesse

Ein Altgesellschafter hält Anteile zurück oder eine Person erwirbt Anteile, damit der Erwerber keinen Erwerbsvorgang verwirklicht.

Typische Fallkonstellationen:

- Altgesellschafter hält Anteile zurück (11 %).
- Investor (89 %) und „besonderer“ Gesellschafter (11 %)

Abgrenzung vom steuerunwürdigen Fall

Altgesellschafter will „echter“ Co-Investor bleiben.

Verhaltensanreiz für Gestaltung:

Steuerersparnis > Nachteile

Gesetzliche Konkretisierung des dienenden Interesses:

- **Ausschluss:** Erwerber oder Erwerbergruppe vereinigen selbst nicht die Mehrheit der Anteile
- **Widerlegbare Vermutung:**
Ersparte GrEST > Wert Anteile der mit dienendem Interesse („dynamische Beteiligungsgrenze“)
- **Widerlegbare Vermutungen** bei Beschränkung der Gesellschaftsrechte und/oder Einräumung von Fix- oder Mindestvergütungen
Gestaltungshinderung für „nachträgliches“ Dienen

Wirkungen:

- Fiktion der Anteilsvereinigung bei Erwerber/Erwerbergruppe
- Keine Auswirkungen auf die Zurechnung der Anteile
- Keine Steuerbarkeit eines Folgeerwerbs der Anteile eines Beteiligten mit dienendem Interesse durch den Erwerber

Beteiligter mit dienendem Interesse:

- Natürliche Personen, Personengesellschaften, Körperschaften iSd. KStG
- Mehrere Beteiligte mit dienendem Interesse möglich

Stichtag: konkreter Rechtsvorgang, der die (fiktive) Anteilsvereinigung bewirkt

Steuerschuldner: Erwerber oder Erwerbergruppe

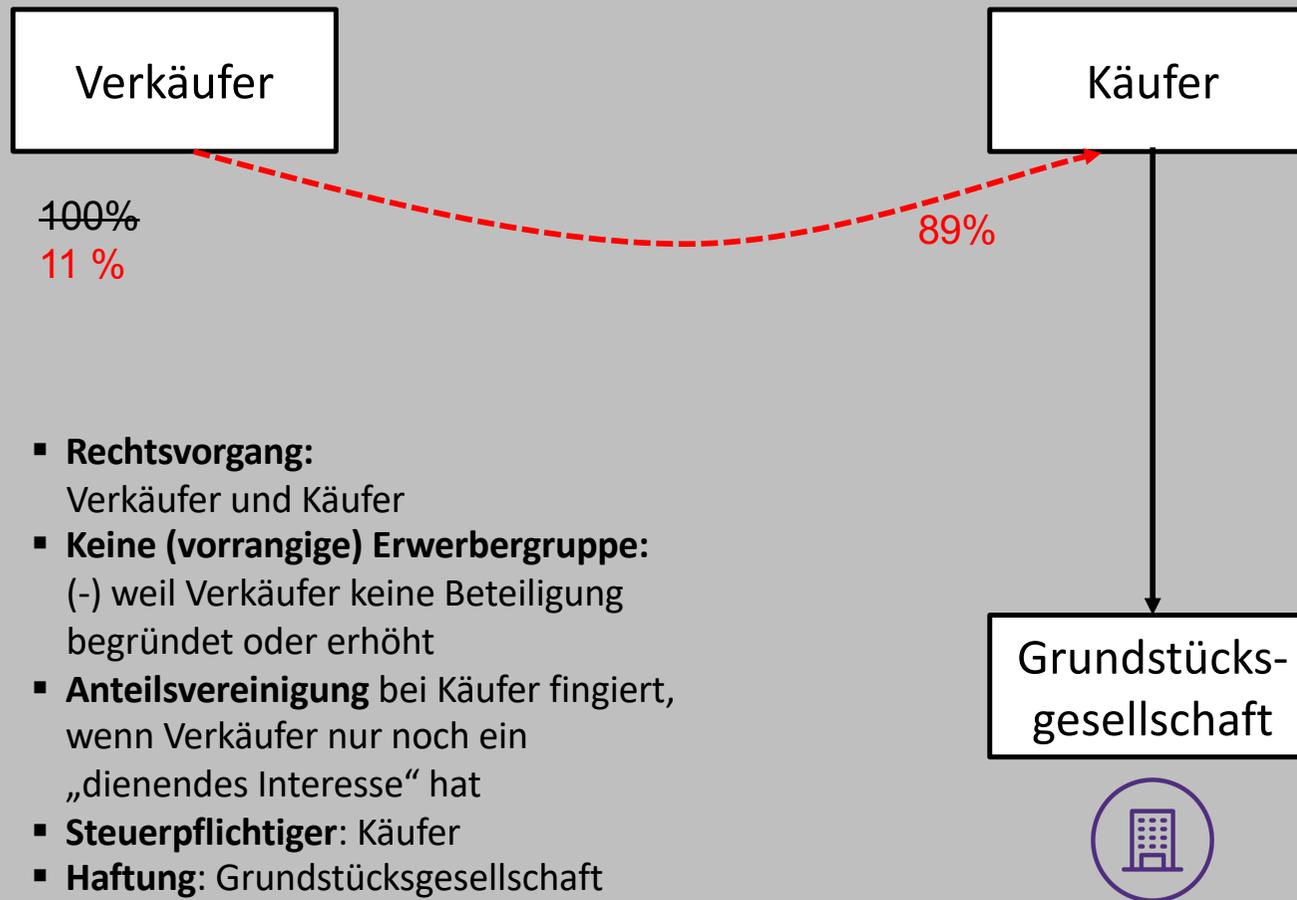
Haftung: stets Grundstücksgesellschaft

Konkurrenzen: Vorgang der Erwerbergruppe und Absicherung durch dienendes Interesse



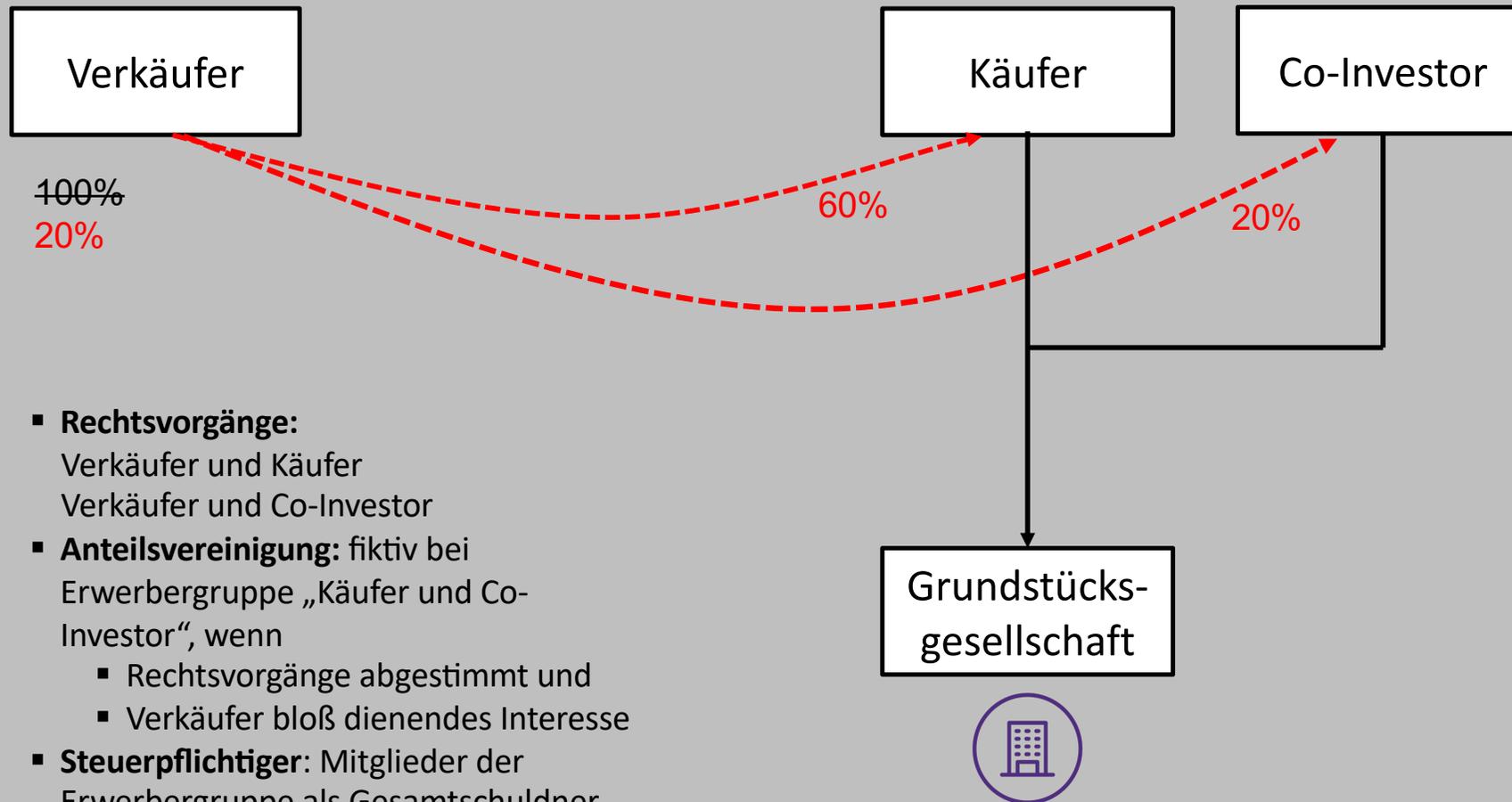
2. Dienendes Interesse als zweites Instrument zur Gestaltungshinderung

Fall 3



3. Kombination Erwerbergruppe und dienendes Interesse

Fall 4



- **Rechtsvorgänge:**
Verkäufer und Käufer
Verkäufer und Co-Investor
- **Anteilsvereinigung:** fiktiv bei Erwerbergruppe „Käufer und Co-Investor“, wenn
 - Rechtsvorgänge abgestimmt und
 - Verkäufer bloß dienendes Interesse
- **Steuerpflichtiger:** Mitglieder der Erwerbergruppe als Gesamtschuldner
- **Haftung:** Grundstücksgesellschaft



4. Dienendes Interesse als Instrument zur Verhinderung von Stiftungsblockern

Grundgedanke des dienenden Interesses bei Stiftungsblockern

Ein Stiftungsblocker wird zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer nur eingesetzt, wenn der Erwerber einen **mitbestimmenden Einfluss** auf die Stiftung ausüben kann.

Gestaltungen: Stiftung bleibt als Altgesellschafterin an Grundstücksgesellschaft beteiligt (11 %).

Besteuerungswürdige Gestaltung:

Erwerber erwirbt Beteiligung und zugleich einen mitbestimmenden Einfluss auf die Alt-Gesellschafter-Stiftung.

Abgrenzung vom steuerunwürdigen Fall:

Erwerber hat keinen mitbestimmenden Einfluss auf die Altgesellschafter-Stiftung.

Wirkung: Stiftung wird zum Beteiligten mit dienendem Interesse.

Tatbestand: „dienendes Interesse“ als zentrales Merkmal

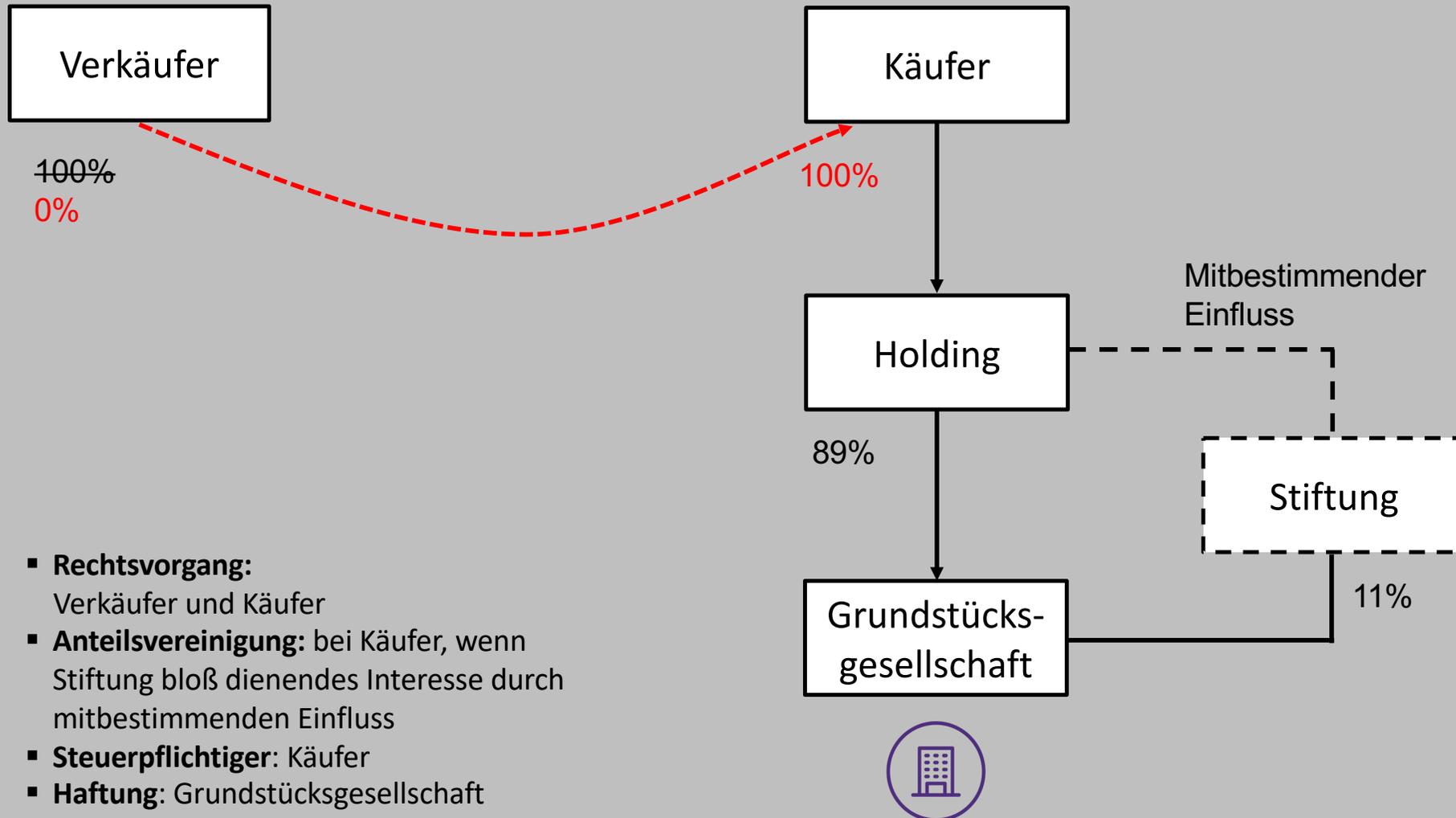
Weitere widerlegbare Vermutung für ein dienendes Interesse:

„mitbestimmender Einfluss“ auf ein Rechtsgebilde, an deren Kapital oder Vermögen man nicht als Gesellschafter beteiligt sein kann



3. Dienendes Interesse als Instrument zur Verhinderung von Stiftungsblockern

Fall 5

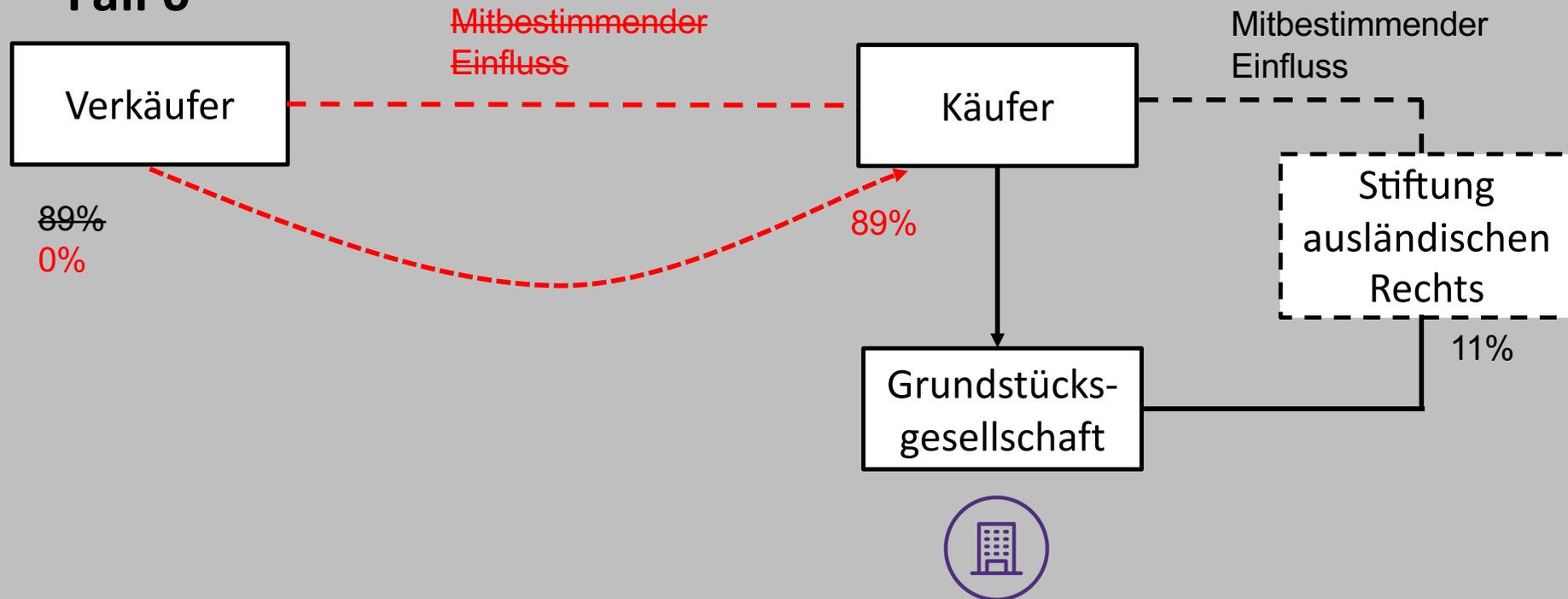


- **Rechtsvorgang:**
Verkäufer und Käufer
- **Anteilsvereinigung:** bei Käufer, wenn Stiftung bloß dienendes Interesse durch mitbestimmenden Einfluss
- **Steuerpflichtiger:** Käufer
- **Haftung:** Grundstücksgesellschaft



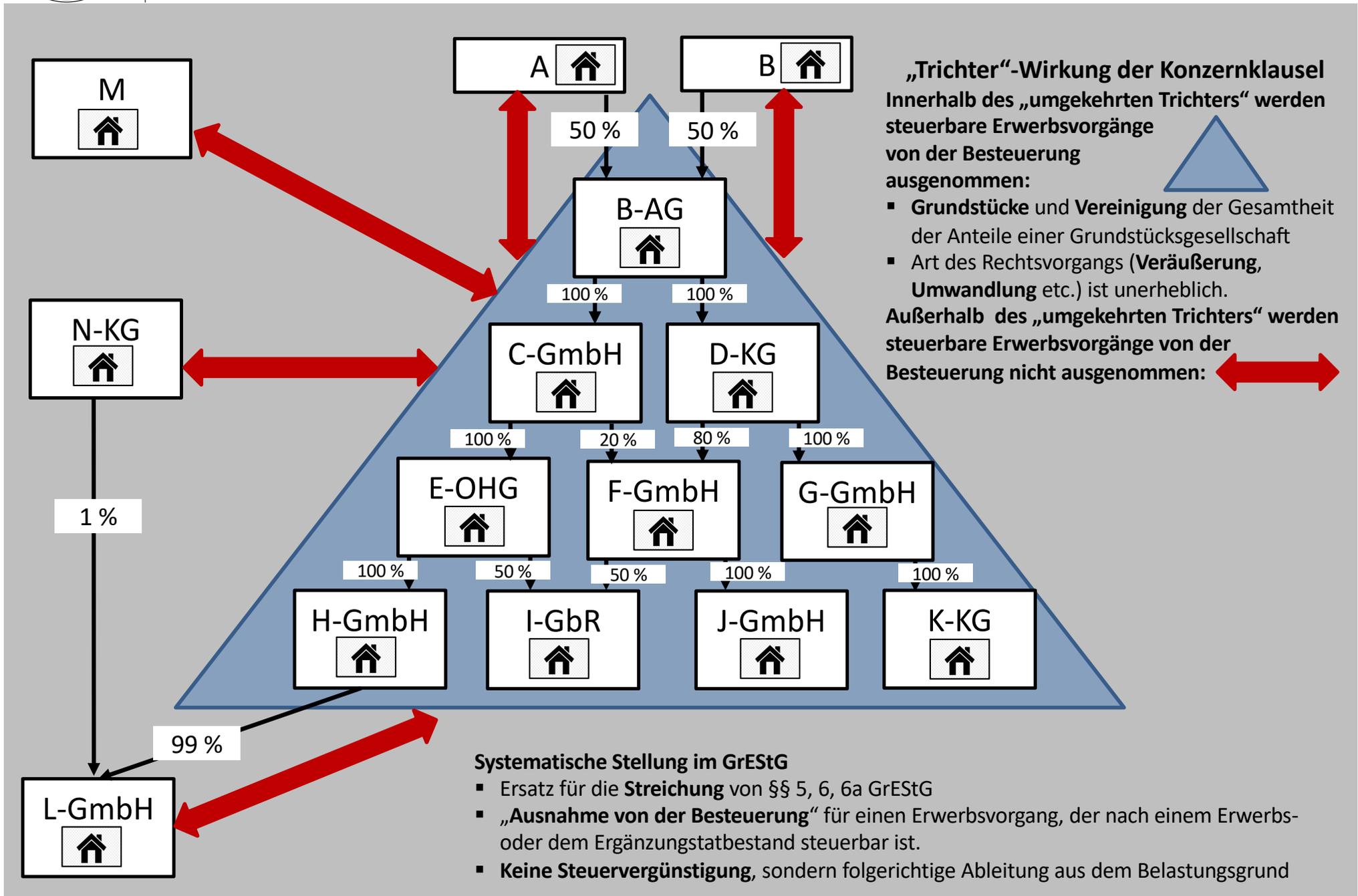
3. Dienendes Interesse als Instrument zur Verhinderung von Stiftungsblockern

Fall 6



- **Rechtsvorgang:**
Verkäufer und Käufer
- **Anteilsvereinigung:** bei Käufer, wenn
Stiftung bloß dienendes Interesse durch
mitbestimmenden Einfluss
- **Steuerpflichtiger:** Käufer
- **Haftung:** Grundstücksgesellschaft

VIII. Die „Konzernklausel“ im Momo





IX. Folgeanpassungen im Momo und Übergangsregelung

Persönliche Befreiungen

- **Entsprechende Anwendung** von § 3 GrEstG auf einen Erwerber bei Anteilsvereinigung in Bezug auf das Grundstück der Grundstücksgesellschaft
- **Anteilige** Anwendung bei Mitgliedern der Erwerbergruppe

Bemessungsgrundlage

- **Angleichung Share Deal an Asset Deal**
 - Grundstückswert im Kaufvertrag
 - Anteilige Rückrechnung aus Kaufpreis der Anteile
 - BewG-Grundbesitzwert
- **Mindestbemessungsgrundlage bei (auch mittelbaren) Mehrheitsbeteiligungen:**
 - BewG-Grundbesitzwert
- **Anrechnung bei Vorerwerb durch Erwerbergruppe**

Steuerschuldner

- Erwerber
- Vermittelnde Gesellschaft unter weiteren Voraussetzungen als Gesamtschuldner
- Mitglieder der Erwerbergruppe als **Gesamtschuldner**

stets **Haftung** der Grundstücksgesellschaft

Rückgängigmachung

Entsprechende Anwendung von § 16 I 1 GrEstG, wenn Rechtsgeschäft zum Erwerb von Anteilen vor Eigentumsübergang der Anteile rückgängig gemacht wird

Anzeigepflichten

- **Vereinfachung der Anzeigepflicht**
 - Digitalisierung
 - Zentralisierung
 - Abstufung zwischen Steuerbarkeit und Bestimmung der Grundstücke

Übergangsregelung

- **Übergangsregelung, wenn vor dem 1.1.2024 eine Besteuerung nach § 1 III IIIa GrEstG stattgefunden hat:** Keine Besteuerung eines Erwerbsvorganges, wenn der Erwerber nach dem 31.12.2023 und bis zum Erwerbsvorgang ununterbrochen mit mind. 90 % beteiligt war.
- **Übergangsregelung für die Nachbehaltefristen aus § 5 III und § 6 III GrEstG:** Einheitliche Kappung zu einem festen Zeitpunkt (z.B. 31.12.2028).



X. Statt Fazit: Zusammenfassung der Vorteile des Momo

- ✓ Umsetzung eines klar verständlichen Belastungsgrundes
- ✓ Ein Ergänzungstatbestand für Share Deals
- ✓ Rückkehr zur 100 Prozent-Grenze
- ✓ Konsequente Wahrung des Stichtagsprinzips
- ✓ Absolute Rechtsneutralität
- ✓ Verständliche Zurechnung
- ✓ Keine Überwachungsfristen
- ✓ Planungssicherheit bei Unterlassen von Gestaltungen
- ✓ Verhaltensanreiz zum Unterlassen von Gestaltungen
- ✓ Zielgenaue Verhinderung von Umgehungsgestaltungen
- ✓ Einfache und folgerichtige „Konzernklausel“ durch Trichterlösung

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Universität Leipzig

Institut für Steuerrecht

Arbeitskreis Grunderwerbsteuerrecht (AK GrESt)

Vorschlag zur Modernisierung des Grunderwerbsteuerrechts

Grunderwerbsteuer-Modernisierungsmodell (GrESt-Momo)

Kontakt:

Arbeitskreis Grunderwerbsteuer

Institut für Steuerrecht, Universität Leipzig

E-Mail grunderwerbsteuer@uni-leipzig.de